

Natureza jurídica da "compensação financeira pela exploração de recursos minerais". Sua manifesta inconstitucionalidade

ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA (*)
Procurador de Justiça - SP

SUMÁRIO: 1 - Circunscrição do problema. 2 - Considerações preliminares. 3 - Modos de compensar os Estados, os Municípios, o Distrito Federal e os órgãos da administração direta da União, pela exploração de recursos minerais - 3.1 - A participação no resultado da exploração dos recursos minerais - 3.2 - A "compensação financeira" pela exploração de recursos minerais: 3.2.1 - O tributo apto a dar a "compensação financeira" referida no art. 20, § 1º, "in fine", da CF; 3.2.2 - A solução encontrada por nosso direito positivo, para cumprir os ditames do art. 20, § 1º, da CF. 4 - A "compensação financeira" criada pela legislação ordinária - 4.1 - Noções gerais - 4.2 - A "compensação financeira pela exploração de recursos minerais". Enfoque jurídico: 4.2.1 - A irrelevância jurídica do "nomem iuris" e da destinação do produto da arrecadação da "compensação financeira"; 4.2.2 - A natureza tributária da "compensação financeira"; 4.2.3 - A espécie de tributo denominada "compensação financeira"; 4.2.3-A - Os tributos não-vinculados: os impostos; 4.2.3-B - Os tributos vinculados: as taxas e a contribuição de melhoria; 4.2.3-C - "Compensação financeira": imposto; 4.2.3-D - "Compensação financeira": imposto inconstitucional. 5 - A "compensação financeira" e o ICMS sobre minerais - 5.1 - Introdução - 5.2 - O ICMS sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais - 5.3 - O ICMS sobre minerais e o § 3º, do art. 155, da CF - 5.4 - A "compensação financeira" e o art. 153, § 3º, da CF. Nova inconstitucionalidade. 6 - A hipótese de incidência incompleta da "compensação financeira sobre a exploração de recursos minerais". 7 - A "compensação financeira pela exploração de recursos minerais" e o decreto que pretendeu regulamentar as leis que a instituíram - 7.1 - Intróito - 7.2 - A lei: fundamento da faculdade regulamentar - 7.3 - Os regulamentos, em matéria tributária - 7.4 - O caso em estudo - 7.5 - Novas inconstitucionalidades - 7.6 - Síntese conclusiva. 8 - Últimas considerações. 9 - Conclusões.

(*) - Professor Titular da Cadeira de Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

1 - Circunscrição do problema

Analisaremos, neste artigo, a natureza jurídica e a constitucionalidade da chamada "compensação financeira pela exploração de recursos minerais", criada pelas Leis nºs 7 990/89 e 8 001/90 e que está sendo exigida nas indústrias extrativas de minérios

2 - Considerações preliminares

Por dizerem de perto com a soberania nacional, os recursos minerais do País e o modo pelo qual podem ser explorados, mereceram especial atenção de nossa Carta Magna.

Com efeito, estabelece o artigo 20, IX, da CF:

"Art 20. São bens da União: (...)

"IX - os recursos minerais, inclusive os do subsolo."

Afinados no mesmo diapasão, estatuem o artigo 176, e seus parágrafos, da CF:

"Art 176. As jazidas, em lavra ou não, e demais recursos minerais e os potenciais de energia hidráulica constituem propriedade distinta da do solo, para efeito de exploração ou aproveitamento, e pertencem à União, garantida ao concessionário, a propriedade do produto da lavra.

"§ 1º A pesquisa e a lavra de recursos minerais e o aproveitamento dos potenciais a que se refere o caput deste artigo somente poderão ser efetuados mediante autorização ou concessão da União, no interesse nacional, por brasileiros ou empresa brasileira de capital nacional, na forma da lei, que estabelecerá as condições específicas quando essas atividades se desenvolverem em faixa de fronteira ou terras indígenas.

"§ 2º É assegurada participação ao proprietário do solo nos resultados da lavra, na forma e no valor que dispuser a lei.

"§ 3º A autorização de pesquisa será sempre por prazo determinado, e as autorizações e concessões previstas neste artigo não poderão ser cedidas ou transferidas, total ou parcialmente, sem prévia anuência do poder concedente.

"§ 4º Não dependerá de autorização ou concessão o aproveitamento do potencial de energia renovável de capacidade reduzida."

Por outro lado, prescreve o artigo 177, V, sempre da CF:

"Art 177. Constituem monopólio da União: (...)

"V - a pesquisa, a lavra, o enriquecimento, o reprocessamento, a industrialização e o comércio de minérios e minerais nucleares e seus derivados."

À vista das precitadas normas constitucionais, podemos afirmar, sem sombra de dúvida, que, no Brasil, os recursos minerais, inclusive os do subsolo, são propriedade da União, que detém o monopólio de sua exploração⁽¹⁾. As jazidas, em lavra ou não, e outros recursos minerais, pertencem à dominialidade pública da União.

Também é incontroverso que "a pesquisa e a lavra de recursos minerais" somente poderão ser realizadas "por brasileiros ou empresa brasileira de capital nacional, na forma da lei" tudo "mediante autorização ou concessão da União" e sempre tendo em mira o interesse nacional.

Ainda acerca do assunto, estabelece o § 1º, do artigo 20, da Constituição Federal:

"Art 20, § 1º. É assegurada, nos termos da lei, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, bem como a órgãos da administração direta da União, participação no resultado da exploração de petróleo ou gás natural, de recursos hídricos para fins de geração de energia

(1) - A Carta Suprema afastou-se portanto das diretrizes do Direito Romano, que dava à propriedade uma projeção ilimitada (ab inferos ad astra), e, embora de modo implícito, proibiu o proprietário do solo de dispor do subsolo. De conseguinte, a exploração dos recursos minerais nele contidos pode ser confiada, pela União, a terceira pessoa assegurando-se porém ao proprietário do solo a participação nos resultados da lavra nos termos da lei (art 176 § 2º da CF).

elétrica e de outros recursos minerais no respectivo território, plataforma continental, mar territorial ou zona econômica exclusiva, ou compensação financeira por essa exploração."

Percebemos, pois, como facilidade, que a Carta Suprema quer que os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e os órgãos da administração direta da União⁽²⁾ se beneficiem dos recursos naturais (v.g., os recursos minerais) da Nação. Tal benefício poderá dar-se por meio de participação no resultado da exploração destes recursos ou de compensação financeira por essa exploração.

Aprofundemos, um pouco, estas idéias

3 – Modos de compensar os Estados, os Municípios, o Distrito Federal e os órgãos da administração direta da União, pela exploração de recursos minerais

Diante do Texto Constitucional é incontroverso que a proprietária do subsolo e de suas riquezas é a União

Em linguagem estritamente jurídica, podemos dizer que o subsolo e suas riquezas pertencem ao povo brasileiro, representado pela União. O subsolo e suas riquezas não pertencem ao patrimônio do proprietário da terra (solo), mas ao patrimônio público.

Muito bem, a exploração do subsolo de suas riquezas, por brasileiro ou empresa brasileira de capital nacional, vai, de algum modo, causar danos ao patrimônio público, especificamente aos Estados e aos Municípios (ou ao Distrito Federal, se, em seu território, estiverem localizados os recursos minerais).

Dai, louvavelmente, a Constituição haver assegurado, "aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal - participação no resultado da exploração de recursos minerais no respectivo território - ou compensação financeira por essa exploração" (art. 20, § 1º). Esta participação foi estendida "a órgãos da administração direta da União".

Cabe à União operacionalizar a vontade constitucional.

De que modo?

Simple: impondo, a quem explora os recursos minerais, o dever de dar, aos Estados, aos Municípios, ao Distrito Federal e a órgãos da administração direta da União, participação, "no resultado da exploração" (item 3.1, *infra*) ou uma "compensação financeira por essa exploração" (item 3.2, *infra*).

3.1 – A participação no resultado da exploração dos recursos minerais

Quem explora, mediante concessão ou autorização, recursos minerais, pode ser obrigado a dar participação, aos Estados, aos Municípios, ao Distrito Federal e a órgãos da administração direta da União, no resultado da exploração de recursos minerais.

Obviamente, não será a própria União que deverá dar tal participação. Se não realiza a exploração de recursos minerais, segue-se, com a força irresistível dos raciocínios lógicos, que o comando constitucional não está a ela dirigido, até em atenção à conhecida regra jurídica *ad impossibilia nemo tenetur*.

Esta participação será dada, sim, pelo brasileiro ou pela empresa brasileira de capital nacional que, mediante autorização ou concessão da União, explorar os recursos minerais.

(2) - Comentando este parágrafo, Manoel Gonçalves Ferreira Filho, com grande pertinência, observa: "Causa estranheza também, a previsão de uma participação em favor de órgão da administração direta federal. Trata-se de aberrante vinculação de receita, pois, como ente da administração direta não tem personalidade a parte" ("Comentários à Constituição Brasileira de 1988" - Vol. I Saraiva São Paulo, 1990 pág. 154).

Mas, a respeito, algumas regras devem ser observadas.

I - Pensamos que a participação no resultado da exploração dos recursos poderá ser feita em espécie ou por meio da partilha dos lucros que eles gerarem ao explorador.

II - A forma da participação deverá vir prevista no ato de concessão ou autorização, tendo sempre por diretriz, é certo, a manutenção do equilíbrio entre os encargos de quem vai explorar os recursos minerais e as vantagens econômicas (lucro) que irá obter.

III - Tudo, no caso, será resolvido, pois, em termos estritamente contratuais. Nenhum tributo poderá ser instituído pela União, a pretexto de efetivar tal participação.

O assunto, como se vê, não abre espaço a maiores polêmicas, se a União optar pela primeira das duas soluções constitucionais possíveis.

Pelo contrário, graves problemas jurídicos podem surgir (e, infelizmente, já surgiram), se o caminho adotado for o da "compensação financeira", aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, bem como a órgãos da administração direta da União, pela exploração dos recursos minerais localizados em seus respectivos territórios.

3.2 – A "compensação financeira" pela exploração de recursos minerais

Também quem explora, mediante concessão ou autorização, recursos minerais, pode ser obrigado a dar, aos Estados, aos Municípios, ao Distrito Federal e a órgãos da administração direta da União, uma "compensação financeira por essa exploração".

De fato, parece-nos solarmente claro que não cabe à União dar essa "compensação financeira".

Afinal, não é ela que se beneficia diretamente com a exploração dos recursos minerais. Quem se beneficia é a pessoa (brasileiro ou empresa brasileira de capital nacional), que, mediante autorização ou concessão, os explora.

Não teria o menor sentido jurídico que ela retirasse do Erário, isto é, do patrimônio público, somas de dinheiro, para compensar terceiros, por danos que ela não causou. E, pior, danos que não lhe trouxeram nenhum especial benefício. De fato, quem leva vantagem com a exploração dos recursos minerais é quem a realiza e, não, o poder público concedente.

As receitas gerais da União, compostas basicamente pelos impostos que ela arrecada do povo, não podem ser utilizadas para cumprir este encargo constitucional. Mediante impostos gerais não se pode viabilizar tal *desideratum*.

Logo, resulta insofismável que quem deve responder pela "compensação financeira" em tela é justamente quem explora os recursos minerais.⁽³⁾

Afinal, é ele que vai lucrar com esta atividade. Por outro lado, é ele, que, realizando a exploração dos recursos minerais, trará um "especial detrimento" ao patrimônio público.

Natural, pois, ressarça a Comunidade (representada pelos Estados, Municípios, Distrito Federal) pelo dano que, no exercício de suas atividades exploratórias, lhe causar. Assentada esta premissa, resta ver como este ressarcimento se dará.

Pensamos que o ressarcimento em pauta poderá vir previsto no próprio ato de concessão ou autorização (I) ou ser implementado por meio de tributo específico (II).

I - Na primeira hipótese, o assunto será resolvido em termos estritamente contratuais, desde que se assegure, a quem explora os recursos minerais, o "equilíbrio econômico-financeiro" de suas atividades. É, em suma, a mesma solução por nós alvitada no item 3.1.

II - Já, na segunda hipótese, a questão passará ao largo da vontade das partes envolvidas, devendo ser equacionada por meio de lei, obedecido o regime jurídico tributário.

(3) - Com isso, discordamos, *data venia*, dos juristas que têm sustentado que quem deve responder pela "compensação financeira" prevista no artigo 20, § 1º, da CF é a União, dona do subsolo. Acrescentam estes estudiosos que a "compensação financeira" não pode ter natureza tributária mas contratual e que, portanto, a União para, ressarcar-se junto a quem explora os recursos minerais, deve prever, no próprio ato de concessão ou autorização, os mecanismos adequados de seu reembolso, mas sem pre tendo em vista a preservação da chamada "equação econômico-financeira" da avença.

Noutras palavras, a lei obrigará a pessoa ou a empresa que explora, mediante autorização ou concessão, os recursos minerais, a pagar esta "compensação financeira", mas por meio de tributo.

Demoremo-nos, um pouco, neste assunto

3.2.1 – O tributo apto a dar a "compensação financeira" referida no artigo 20, § 1º, "in fine", da CF

Como já dissemos, as pessoas que exploram recursos minerais podem ser obrigadas a pagar um tributo, a título de "compensação financeira por essa exploração".

Mas, que tributo será este?

A nosso sentir, a "contribuição de intervenção no domínio econômico", a que alude o artigo 149, 1ª parte, da Constituição Federal.

De fato, estipula o artigo 149, da Constituição Federal:

"Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos artigos 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no artigo 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo."

Comentando este dispositivo constitucional, tivemos a oportunidade de escrever, em nosso Curso de Direito Constitucional Tributário:

"as 'contribuições' são, sem sombra de dúvida, tributos, uma vez que devem necessariamente obedecer ao regime jurídico tributário, isto é, aos princípios que informam a tributação no Brasil

"Estamos, portanto, que estas 'contribuições' são verdadeiros tributos (embora qualificados pela finalidade que devem alcançar). Podem, pois, revestir a natureza jurídica de imposto, de taxa ou de contribuição de melhoria, conforme as hipóteses de incidência e bases de cálculo que tiverem

"Com efeito, ao contrário do que fez com os demais tributos, a Constituição, ao cuidar destas 'contribuições', não declinou, a não ser incidentalmente (v.g., art. 195, I), quais devem ser suas hipóteses de incidência e bases de cálculo

"Enfrentemos melhor esta questão. A Magna Carta, ao discriminar as competências legislativas tributárias entre as várias pessoas políticas, traçou a regra-matriz dos vários tributos que elas, querendo, podem criar. Assim, por exemplo, ao deferir aos Estados e ao Distrito Federal, em seu artigo 155, II (com a redação dada pela EC nº 3/93), a faculdade de instituir o ICMS, estabeleceu que este imposto deve ter: a) por hipótese de incidência, o fato de uma pessoa praticar uma operação mercantil ou prestar um serviço transmunicipal de transporte ou prestar um serviço de comunicações; b) por sujeito ativo, o Estado ou o Distrito Federal (ou quem lhes faça legalmente as vezes); c) por sujeito passivo, a pessoa que pratica operação mercantil ou presta serviço transmunicipal de transporte ou de comunicações; d) por base de cálculo, o valor da operação mercantil realizada ou do serviço transmunicipal de transporte ou de comunicações prestados; e, e) por alíquota, um percentual deste valor. O mesmo podemos dizer em relação às taxas que, ao serem criadas pela União, pelos Estados, pelos Municípios e pelo Distrito Federal, devem observar, em tudo e por tudo, o artigo 145, II, da Lei das Leis (que só autoriza a instituição de taxas de polícia e de taxas de serviço, desde que observados os requisitos ali contemplados). É o caso, ainda, da contribuição de melhoria, que as pessoas políticas só poderão exigir de pessoas que tenham tido seus imóveis valorizados por obras públicas realizadas nas redondezas

"Pois bem, em seu artigo 149, a Constituição não apontou a regra-matriz, destas contribuições, antes, contentou-se em indicar as finalidades que devem atingir; a saber: a) a

intervenção no domínio econômico; e, b) o interesse de categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas

"Notamos, pois que, as 'contribuições' ora em exame não foram qualificadas, em nível constitucional, por suas regras-matrizes, mas, sim, por suas finalidades. Parece-nos sustentável que haverá este tipo de tributo sempre que implementada uma de suas finalidades constitucionais."⁽⁴⁾

Assim, o legislador federal está autorizado, pelo Texto Magno, a instituir quaisquer tributos (impostos, taxas ou contribuição de melhoria), para atender a uma destas finalidades, desde que, é claro, não invada a competência tributária dos Estados, dos Municípios ou do Distrito Federal, nem atrole os direitos fundamentais dos contribuintes.⁽⁵⁾

Em poucas palavras, o que estamos tentando dizer é que a União poderá criar, dentro de seu campo competencial, qualquer imposto, taxa ou contribuição de melhoria, explicitando, por exemplo, que o tributo se destinará a intervir num dado setor do domínio econômico. Se assim proceder, terá criado uma "contribuição de intervenção no domínio econômico".

É evidente que, ao criar "contribuições de intervenção no domínio econômico", a União não poderá invadir o campo tributário que a Lei Maior reservou às demais pessoas políticas. Antes, deverá observar estritamente o princípio da reserva das competências tributárias, elegendo, como hipótese de incidência dos gravames, apenas fatos que a Constituição permitiu sejam alvo de tributação federal.

Deste modo, a União, poderá criar, *verbi gratia*, um adicional do imposto sobre a renda (imposto de sua competência explícita), explicitando que ele se destina à intervenção no domínio econômico.⁽⁶⁾ Já não lhe será permitido instituir uma "contribuição de intervenção no domínio econômico", sobre vendas de mercadorias, justamente porque a tributação das operações mercantis foi reservada, pela Lei Maior, à tributação dos Estados (o que eles fazem, por meio de ICMS).⁽⁷⁾

Nesse sentido, aliás, a lição, sempre precisa, de Geraldo Ataliba:

"Se, pois, a União, criando contribuições, adota hipótese de incidência que pertence aos Estados ou Municípios, comete seu legislador inconstitucionalidade, por invasão de competência (Amílcar Falcão, Aliomar Baleeiro). Não se pode sustentar que as contribuições fogem a tal regime. Não cabe dizer, no nosso sistema, que o legislador, ao criar contribuições, goza da mais ampla liberdade e que, em consequência, pode adotar toda e qualquer hipótese de incidência, inclusive as reservadas constitucionalmente aos Estados e aos Municípios. Tal interpretação implicaria afirmar: a) que as competências tributárias não são exclusivas; b) que a repartição de competências não é rígida e que c) contribuição não é tributo.

"Não tem sentido admitir que a Constituição deu uma competência aos Estados e Municípios (nos arts. 155 e 156) e a retirou em outra disposição (art. 149). Seria desfigurar a Constituição entender que ela consente que a invocação da palavra 'contribuição' afaste todos os obstáculos à legislação da União, inclusive os circunscretores de seu campo material de competência

(4) – Malheiros Editores, 5ª ed., 1993, págs. 302 a 304.

(5) – Estas são exigências impostergáveis do "estatuto do contribuinte" e dos princípios da rigidez e da reserva das competências tributárias, que irradiam efeitos sobre todo nosso ordenamento jurídico, inclusive sobre este artigo 149, do Código Máximo.

(6) – Observamos que se a União vier a criar, tendo em vista a intervenção no domínio econômico, um adicional de qualquer dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V do artigo 153, da Lei Maior, será facultado ao Poder Executivo federal atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar-lhes as alíquotas (art. 153, § 1º da CF).

Por outro lado se a União acabar instituindo um adicional do IPI, também para intervir no domínio econômico, ele deverá obedecer às regras da seletividade em função da essencialidade do produto e da não-cumulatividade (art. 153, § 3º, I e II da CF). Que fique porém explicitado que, no exercício de sua competência tributária, a União poderá criar "contribuições de intervenção no domínio econômico" sobre rendimentos obtidos, sobre operações financeiras realizadas sobre exportações efetuadas etc., já que a tributação destes fatos lhe foi reservada pela Constituição Federal.

(7) – Igualmente a União não pode criar uma "contribuição de intervenção no domínio econômico" sobre prestações de serviços de qualquer natureza, já que a tributação destes fatos foi constitucionalmente reservada aos Municípios que diga-se de passagem a estão realizando por meio de ISS. Os exemplos poderiam ser multiplicados que são legião.

"Logo, o legislador nacional, ao instituí-las, usa da competência de que dispõe, com as limitações que a caracterizam. Entender o contrário, seria admitir que o sistema de partilha de competências não é rígido. Que é modificável por legislação infraconstitucional. Seria admitir que as competências tributárias não são privativas, mas todas abertas à União. Seria atribuir estultice ao constituinte. Seria esvaziar o sistema constitucional tributário; torná-lo totalmente sem sentido, como um amontoado de proposições que nada obrigam, a ninguém dão vantagem, a ninguém direitos, de ninguém exigem nada".⁽⁸⁾

Em suma, estamos convencidos de que as "contribuições de intervenção no domínio econômico" são tributos qualificados pela finalidade constitucional que devem atingir. De acordo com suas hipóteses de incidência (fatos geradores *in abstracto*) poderão revestir a natureza jurídica de imposto, de taxa ou, em tese, até de contribuição de melhoria.⁽⁹⁾ Quando a União as cria, deve respeitar as competências tributárias das demais pessoas políticas e, acima de tudo, os direitos e garantias constitucionais dos contribuintes.

Sendo as "contribuições de intervenção no domínio econômico" verdadeiros tributos, só valerão se e enquanto, em sua instituição, lançamento e modo de cobrança, respeitarem o regime jurídico tributário, superiormente traçado na Constituição Federal.

Se tiverem hipótese de incidência de algum imposto da chamada "competência explícita" da União (art. 154, I, da CF⁽¹⁰⁾), as contribuições de intervenção no domínio econômico" deverão ser instituídas por lei complementar, não poderão ter hipótese de incidência ou base de cálculo iguais a de qualquer dos impostos elencados nos artigos 153, 155 e 156, da CF e precisarão observar a regra da não-cumulatividade.

Se tiverem hipótese de incidência de algum imposto da chamada "competência explícita" da União (art. 153, da CF) - o que também é perfeitamente possível - deverão ser criadas por meio da lei ordinária e, é claro, não precisarão obedecer à mesma regra da não-cumulatividade.

Evidentemente, as "contribuições de intervenção no domínio econômico" só poderão ser exigidas de quem efetivamente vier a se beneficiar atuando num dado setor econômico ou de quem, ao assim proceder, causar especial detrimento à coletividade. Noutras palavras, o legislador federal só poderá eleger o sujeito passivo de tais "contribuições" dentre os que estiverem diretamente envolvidos com a exploração da atividade econômica que se pretende disciplinar.

Portanto, no caso de exploração de recursos minerais, só poderão ser obrigadas a pagar tais contribuições as pessoas ou as empresas que, mediante concessão ou autorização, a realizarem.

(8) - Hipótese de Incidência Tributária, São Paulo, Malheiros Editores, 5ª ed., pág. 177.

(9) - A nosso sentir, no Brasil, o tributo é o gênero, do qual o imposto, a taxa e a contribuição de melhoria são as espécies. Para nós, os empréstimos compulsórios (art. 148, da CF) são tributos restituíveis, as contribuições parafiscais tributos arrecadados por pessoa diversa daquela que os instituiu, os "impostos extraordinários" (art. 154, II, da CF) simples impostos que a União na iminência ou no caso de guerra externa, poderá criar, sem observar o princípio da reserva das competências impositivas e, finalmente, as "contribuições" (art. 149, da CF) tributos qualificados por sua finalidade.

Não ignoramos porém que muitos doutrinadores sustentam que as contribuições são uma nova categoria de tributos (ao lado dos impostos, das taxas, da contribuição de melhoria, dos empréstimos compulsórios, etc.).

Isso não nos causa embaraços. É que as classificações - inclusive as classificações jurídicas - têm um quê de arbitrário. Dependem do critério eleito pelo agente classificador, ao dividir um conjunto de seres (objetos, coisas) em categorias. Particularmente, analisando as normas constitucionais pertinentes (já que tínhamos em mira levar a efeito uma classificação jurídica dos tributos), chegamos à conclusão que há apenas três espécies tributárias: os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria. E que, portanto, as "contribuições" enquadram-se numa destas três categorias dependendo da hipótese de incidência (confirmada pela base de cálculo) que tiverem.

Nada impede porém que outros estudiosos elegendo critérios classificatórios diversos subdividam os tributos em quatro, cinco, sete ou, mesmo, dez outras modalidades.

O que importa considerar é que, tanto na classificação dos tributos por nós proposta (impostos, taxas e contribuição de melhoria) quanto na levada a efeito por outros pesquisadores (impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios, contribuições, etc.), as "contribuições de intervenção no domínio econômico" são tributos devendo, pois, respeitar os princípios e normas constitucionais que regulam a ação tributária do Estado.

(10) - "Art. 154. A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição".

O *quantum* da "contribuição de intervenção no domínio econômico", na hipótese, deverá, de algum modo, corresponder à indenização a que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios teriam jus, pelos danos sofridos em decorrência da exploração, em seus territórios, dos recursos minerais.

A lei federal, portanto, ao disciplinar o aspecto quantitativo (base de cálculo e alíquota) desta "contribuição de intervenção no domínio econômico", deverá garantir esta correlação lógica entre o valor do tributo e a dimensão econômica dos prejuízos que a exploração dos recursos minerais causar aos Estados, aos Municípios ou ao Distrito Federal.

Por igual modo, esta "contribuição de intervenção no domínio econômico" não poderá ser escorchante, a ponto de destruir ou, mesmo, fazer perigar, o "equilíbrio econômico-financeiro" do ato de concessão ou autorização. Antes, o legislador federal, ao instituí-la, deverá usar de prudente discricionariedade. Situações de dúvida serão, em última análise, afastadas pelo Poder Judiciário.

Assim agremiados, podemos seguir adiante.

3.2.2 - A solução encontrada por nosso direito positivo, para cumprir os ditames do artigo 20, § 1º, da CF

O exame de nosso direito positivo facilmente nos revela que a União, para dar cumprimento ao artigo 20, § 1º, da CF, optou pelo caminho tributário, isto é, assegurou, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, uma "compensação financeira" pela exploração dos recursos minerais localizados em seus territórios. Também quis favorecer, com esta mesma "compensação", um órgão de sua administração direta: o Departamento Nacional de Produção Mineral (DNPM).

Para tanto, acertadamente, editou lei, criando a "compensação financeira pela exploração de recursos minerais", que, como a seguir se verá, é um verdadeiro tributo (que ninguém se deixo iludir pelo rótulo "compensação financeira").

Também de modo, a nosso ver, correto, a União deliberou, por meio de lei, exigir esta "compensação financeira" de quem lucra com a exploração dos recursos minerais e, ao mesmo tempo, causa "especial detrimento" (danos) ao patrimônio público.

Só que, infelizmente, ao criar tal tributo, atropelou, em vários pontos, o regime jurídico tributário, moldando uma figura canhestra e, por isso mesmo, inconstitucional e inexigível.

Melhor dizendo, ao invés de instituir, para quem explora (mediante autorização ou concessão) recursos minerais, uma "contribuição de intervenção no domínio econômico", criou, por meio de legislação copiosa e confusa, um imposto híbrido, que, por sua manifesta inconstitucionalidade, não pode prosperar.

É o que a seguir veremos.

4 - A "compensação financeira" criada pela legislação ordinária

4.1 - Noções gerais

Pretendendo dar cumprimento aos ditames do artigo 20, § 1º, *in fine*, da Constituição Federal, o Congresso Nacional editou a Lei nº 7.990, de 28 de dezembro de 1989, instituindo a Compensação Financeira pela Exploração de Recursos Minerais (CFEM).

Para os objetivos deste trabalho, interessam-nos particularmente os artigos 6º e 8º, da referida lei, que estabelecem:

"Art. 6º A compensação financeira pela exploração de recursos minerais para fins de aproveitamento econômico, será de até 3% (três por cento) sobre o valor do faturamento líquido resultante de venda do produto mineral, obtido após a última etapa do processo de beneficiamento adotado e antes de sua transformação industrial

"Art. 8º O pagamento das compensações financeiras previstas nesta lei, inclusive o da indenização pela exploração do petróleo, do xisto betuminoso e do gás natural será efetuado, mensalmente, diretamente aos Estados, ao Distrito Federal, aos Municípios e aos órgãos da Administração Direta da União, até o último dia útil do mês subsequente ao do fato gerador, vedada a aplicação dos recursos em pagamento de dívida e no quadro permanente de pessoal.

"Parágrafo único O não cumprimento do prazo estabelecido no caput deste artigo implicará correção do débito pela variação diária do Bônus do Tesouro Nacional - BTN, ou outro parâmetro de correção monetária que venha a substituí-lo, juros de mora de 1% (um por cento) ao mês e multa de 10% (dez por cento) aplicável sobre o montante final apurado."

Com o fito de detalhar melhor o assunto, foi em seguida, editada a Lei nº 8.001, de 13 de março de 1990, que definiu os percentuais da distribuição da predita "compensação financeira".

Merecem nossa especial atenção o artigo 2º e seus parágrafos, desta lei:

"Art. 2º Para efeito do cálculo da compensação financeira de que trata o artigo 6º da Lei nº 7.990, de 28 de dezembro de 1989, entende-se por faturamento líquido o total das receitas de vendas, excluídos os tributos incidentes sobre a comercialização do produto mineral, as despesas de transporte e as de seguros

"§ 1º O percentual da compensação de acordo com as classes de substâncias minerais, será de:

"I - minério de alumínio, manganês, sal-gema e potássio: 3%;

"II - ferro, fertilizante, carvão e demais substâncias minerais: 2% (dois por cento), ressalvado o disposto no inciso IV deste artigo;

"III - pedras preciosas, pedras coradas lapidáveis, carbonados e metais nobres: 0,2% (dois décimos por cento);

"IV - ouro: 1% (um por cento), quando extraído por empresas mineradoras, isentos os garimpeiros.

"§ 2º A distribuição da compensação financeira de que trata este artigo será feita da seguinte forma:

"I - 23% (vinte e três por cento) para os Estados e o Distrito Federal;

"II - 65% (sessenta e cinco por cento) para os Municípios;

"III - 12% (doze por cento) para o Departamento Nacional de Produção Mineral - DNPM, que destinará 2% (dois por cento) à proteção ambiental nas regiões mineradoras, por intermédio do Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis - IBAMA, ou de outro órgão federal competente, que o substituir

"§ 3º O valor resultante da aplicação do percentual, a título de compensação financeira, em função da classe e substância mineral, será considerado na estrutura de custos, sempre que os preços forem administrados pelo Governo.

"§ 4º No caso das substâncias minerais extraídas sob o regime de permissão da lavra garimpeira, o valor da compensação será pago pelo primeiro adquirente, conforme disposto no regulamento."

Do perfunctório exame deste verdadeiro "cipoal legislativo" podemos logo inferir que o Congresso Nacional criou, para as empresas que exploram recursos minerais, o dever de pagar um tributo aos Estados, ao Distrito Federal, aos Municípios e ao Departamento Nacional de Produção Mineral (DNPM). Chamou este tributo de "compensação financeira", o que, em rigor, nada significa, já que as palavras e expressões não passam de "rótulos" que colocamos nas coisas e nas realidades (inclusive jurídicas) que nos cercam.

Tal tributo (ou, se preferirmos, tal "compensação financeira") nasce da venda dos recursos minerais, sendo seu montante calculado com base no valor da transação. O total a pagar foi fixado em até 3% "o valor do faturamento líquido resultante da venda do produto mineral, obtido após a última etapa do processo de beneficiamento adotado e antes de sua transformação industrial".

Posteriormente, foi editado o Decreto nº 01, de 11 de janeiro de 1991, que, a pretexto de "regulamentar" as referidas leis, detalhou as alíquotas de 1%, 2% e 3%, para transações com diversas espécies de produtos minerais (arts. 13 e 14), bem como apontou o momento em que nasce o dever de pagar a "compensação financeira" em exame (art. 15 e seu par. único), o modo de seu lançamento (art. 16 e seu par. único) e o local e a forma de seu pagamento (art. 26).

Estipulam os citados artigos:

"Art. 13 A compensação financeira devida pelos detentores de direitos minerais a qualquer título, em decorrência da exploração de recursos minerais para fins de aproveitamento econômico, será de até 3% (três por cento) sobre o valor do faturamento líquido resultante da venda do produto mineral, obtido após a última etapa do processo de beneficiamento adotado e antes de sua transformação industrial.

"§ 1º O percentual da compensação, de acordo com as classes de substâncias minerais, será de:

"I - minério de alumínio, manganês, sal-gema e potássio: 3% (três por cento);

"II - ferro, fertilizante, carvão e demais substâncias minerais: 2% (dois por cento), ressalvado o disposto no inciso IV deste artigo;

"III - pedras preciosas, pedras coradas lapidáveis, carbonados e metais nobres: 0,2% (dois décimos por cento);

"IV - ouro: 1% (um por cento), quando extraído por empresas mineradoras, isentos os garimpeiros.

"§ 2º A distribuição da compensação financeira de que trata este artigo será feita da seguinte forma:

"I - 23% (vinte e três por cento) para os Estados e o Distrito Federal;

"II - 65% (sessenta e cinco por cento) para os Municípios;

"III - 12% (doze por cento) para o Departamento Nacional de Produção Mineral - DNPM, que destinará 2% (dois por cento) à proteção ambiental nas regiões mineradoras, por intermédio do Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis - IBAMA, ou de outro órgão federal competente, que o substituir.

"§ 3º O valor resultante da aplicação do percentual da compensação financeira será considerado, em função da classe e substância mineral, na estrutura de custos, sempre que os preços forem administrados pelo Governo.

"§ 4º No caso das substâncias minerais extraídas sob o regime de permissão da lavra garimpeira, o valor da compensação será pago pelo primeiro adquirente.

"Art. 14 Para efeito do disposto no artigo anterior, considera-se:

"I - atividade de exploração de recursos minerais, a retirada de substâncias minerais da jazida, mina, salina ou outro depósito mineral para fins de aproveitamento econômico;

"II - faturamento líquido, o total das receitas de vendas, excluídos os tributos incidentes sobre a comercialização do produto mineral, as despesas de transporte e de seguro;

"III - processo de beneficiamento, aquele realizado por fragmentação, pulverização, classificação, concentração, separação magnética, flotação, homogeneização, aglomeração ou aglutinação, briquetagem, nodulação, sinterização, pelotização, ativação, coqueificação, calcinação, desaguamento, inclusive secagem, desidratação, filtragem, levigação, bem como qualquer outro processo de beneficiamento, ainda que exija adição ou retirada de outras substâncias, desde que não resulte na descaracterização mineralógica das substân-

cias minerais processadas ou que não impliquem a sua inclusão no campo de incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados - IPI

"§ 1º No caso de substância mineral consumida, transformada ou utilizada pelo próprio titular dos direitos minerários ou remetida a outro estabelecimento do mesmo titular, será considerado faturamento líquido o valor de consumo na ocorrência do fato gerador definido no artigo 15, deste Decreto.

"§ 2º As despesas de transporte compreendem as pagas ou incorridas pelo titular do direito minerário com a substância mineral.

"Art 15. Constitui fato gerador da compensação financeira devida pela exploração de recursos minerais a saída por venda do produto mineral das áreas da jazida, mina, salina ou de outros depósitos minerais de onde provém, ou de quaisquer estabelecimentos, sempre após a última etapa do processo de beneficiamento adotado e antes de sua transformação industrial

"Parágrafo único Equipara-se à saída por venda o consumo ou a utilização da substância mineral em processo de industrialização realizado dentro das áreas de jazida, mina, salina ou outros depósitos minerais, suas áreas limitrofes ou ainda em qualquer estabelecimento.

"Art 16. A compensação financeira pela exploração de substâncias minerais será lançada mensalmente pelo devedor.

"Parágrafo único O lançamento será efetuado em documento próprio, que conterá a descrição da operação que lhe deu origem, o produto a que se referir o respectivo cálculo, em parcelas destacadas, e a discriminação dos tributos incidentes, das despesas de transporte e de seguro, de forma a tornar possível suas corretas identificações

"Art 26. O pagamento das compensações financeiras previstas neste Decreto, inclusive dos royalties devidos por Itaipu Binacional ao Brasil, será efetuado mensalmente, diretamente aos beneficiários, mediante depósito em contas específicas de titularidade dos mesmos no Banco do Brasil S/A, até o último dia útil do segundo mês subsequente ao do fato gerador "

Estas as normas legais e infralegais que basicamente serão consideradas ao longo deste artigo

Deixando de lado a infeliz redação de que padecem e que mal consegue esconder o propósito de vulnerar a segurança jurídica dos contribuintes,⁽¹¹⁾ damos por encerrada a etapa preliminar deste estudo.

De qualquer modo, agora temos condições de demonstrar que a legislação, que disciplina o assunto que faz nossos cuidados, desvirtuou completamente o designio constituinte, criando um tributo sob todos os ângulos inconstitucional.

(11) - o princípio constitucional da segurança jurídica como é cediço ajuda a promover os valores supremos do ordenamento jurídico, fortalecendo o Estado Democrático de Direito.

Em matéria tributária, o princípio da segurança jurídica se realiza por meio: a) do conhecimento e certeza do direito positivo; b) da confiança das pessoas nas instituições públicas e no ordenamento jurídico em geral, enquanto garantidores da paz social; e c) da previsibilidade dos efeitos que derivam da aplicação das normas e das próprias ações ou condutas de terceiros.

Por isso, as normas tributárias devem ser marcadas pela clareza, exatamente para que seus destinatários saibam como comportar-se diante delas. Vai daí que se impõe uma depurada técnica jurídica no processo de elaboração de tais normas, que além de regular atos e relações jurídicas em massa, afetam e condicionam a atividade econômica global de todos os cidadãos.

Ao editar leis, decretos, portarias, etc., o Estado deve empenhar-se em tornar compreensível, para a maioria das pessoas, a legislação tributária. Uma legislação confusa, obscura e incompleta dificulta sua aplicação, além de solapar a certeza do Direito e a confiança que as pessoas nele devem depositar.

Em suma é conveniente que as normas tributárias tenham redação clara na qual não se possam insinuar a perplexidade e a dúvida.

Evidentemente as normas que criam a "compensação financeira pela exploração de recursos minerais" não preenchem estes requisitos.

Não desenvolveremos o assunto, porque entendemos que as deficiências técnicas das normas jurídicas não implicam, necessariamente, inconstitucionalidade. Afinal as antinomias e os vazios normativos reais ou aparentes podem, no mais das vezes, ser resolvidos por meio da interpretação jurídico-sistemática.

4.2 - A "compensação financeira pela exploração de recursos minerais". Enfoque jurídico.

4.2.1 - A irrelevância jurídica do "nomen iuris" e da destinação do produto da arrecadação da "compensação financeira"

I - Como já escrevemos, o *nomen iuris* "compensação financeira" (dado pelas Leis nºs. 7.790/89 e 8.001/90) em si mesmo nada significa.

Com efeito, a natureza de qualquer instituto jurídico é-nos revelada pelo regime jurídico a que está submetido e não pela designação que lhe foi dada pelo legislador.

Perfeitíssima, a respeito, a lição de Pontes de Miranda:

"Na exposição científica do Direito não podemos deixar que a terminologia perturbe o sistema jurídico ou a visão dele." ⁽¹²⁾

As palavras e expressões são meros rótulos que utilizamos para designar as coisas e realidades que formam nosso Universo.

Como preleciona Hospers⁽¹³⁾, qualquer palavra ou expressão é conveniente, na medida em que nos colocamos de acordo sobre ela e a usamos de maneira adequada. As palavras ou expressões manifestam, somente, o estabelecido, convencionalmente, pela linguagem comum ou científica e não estão ligadas a exclusivas essências conceituais, determinadas como verdadeiras e únicas.

Transplantando essas idéias, apenas esboçadas, para o nosso campo, se um instituto jurídico obedecer ao regime tributário, estaremos diante de um tributo, independentemente da denominação (rótulo) que tiver recebido.

O próprio CTN, em seu artigo 4º, I, dispõe didaticamente que a designação adotada pelo legislador não altera a natureza do tributo, nem genérica, nem específica.

Convém termos presente que, a despeito de toda a preocupação de nossa Lei Maior em partilhar rigidamente as competências tributárias, é muito comum o legislador chamar um tributo de modo atécnico. Relembremos, todavia, que o que distingue entidades do mundo do Direito não é a denominação que recebem, mas seus regimes jurídicos. Assim, se um tributo obedecer ao regime jurídico de imposto, como imposto deverá ser tratado, ainda que o legislador venha a batizá-lo de "depósito", "preço", "salário", "empréstimo restituível", "compensação financeira" ou de qualquer outro nome exótico. Não é se abroquelando em denominações estranhas que a pessoa política resgatará seus tributos inconstitucionais. É fora de qualquer dúvida que, nem mesmo com o emprego de palavras ou expressões estranhas, é válido ao Poder Público violentar direitos inalienáveis do contribuinte, como, por exemplo, o de só serem tributados pelas pessoas políticas competentes, observadas as "hipóteses de incidência genéricas" e as garantias tributárias, constitucionalmente traçadas.

Disso decorre que a "compensação financeira", nada obstante o nome que lhe deu o legislador, terá sua natureza revelada pelo exame do regime jurídico a que está submetida. Adiantamos que esta natureza é tributária.

II - Por outro lado, é irrelevante, para nosso estudo, a circunstância de a "compensação financeira" em tela destinar-se aos estados, aos municípios, ao Distrito Federal e a órgão da administração direta da União (o Departamento Nacional de Produção Mineral - DNPM), como forma de indenizá-los pela exploração de recursos minerais.

Observamos, a respeito, que a destinação legal do produto da arrecadação de um tributo não lhe altera a natureza jurídica. Deveras, extinta a obrigação tributária (com o pagamento do tributo), é logicamente inadmissível exerça qualquer influência sobre ela, a

(12) - Tratado de Direito Privado, vol. 22, Rio, Borsói, 1958, pág. 13.

(13) - Introducción al Análisis Filosófico, Tomo I, Buenos Aires, Abeledo Perrot 1966, pág. 35.

posterior afetação, a uma certa finalidade, da receita obtida ⁽¹⁴⁾ Essa idéia, aliás, vem solenemente proclamada no artigo 4º, II, do Código Tributário Nacional

III - Em suma, nem seu **nomen iuris**, nem sua "destinação legal" servem para nos revelar a natureza jurídica da "compensação financeira pela exploração de recursos minerais". Só a análise de seu regime jurídico é que nos fará tal revelação. É disso que nos ocuparemos no próximo item.

4.2.2 - A natureza tributária da "compensação financeira"

Deixando por ora de lado a questão de sua constitucionalidade, temos que as Leis nºs 7.990/89 e 8.001/90, bem assim o Decreto nº 01/91 que as "regulamentou", criaram um tributo a que deram o nome de "compensação financeira pela exploração de recursos minerais".

De fato, se levarmos em conta que as obrigações jurídicas se dividem em **ex voluntate** e em **ex lege**, conforme surjam da livre manifestação da vontade das partes (materializada num contrato) ou de imposição legal, afastamos, de imediato, a idéia de estarmos diante de uma figura que se encaixa na primeira categoria

Não se cogita, aqui, de nenhum contrato (ato de vontade), do qual deriva - para quem explora, mediante concessão ou autorização, recursos minerais - o dever de efetuar o pagamento da predita "compensação financeira"

Em nenhum momento as pessoas que exploram recursos minerais foram chamadas a manifestar suas vontades acerca da "compensação financeira" que agora lhes está sendo exigida. Noutro falar, a "compensação financeira" não nasceu de um acordo celebrado entre a União e essas pessoas, mas da vontade da lei.

Efetivamente, os chamados a pagar essa "compensação financeira", não concorrem, com a vontade, para serem obrigados a recolhê-la. Estão sendo a isto compelidos pela lei.

Percebemos que, por força de lei, exige-se, dos que, mediante autorização ou concessão, exploram recursos minerais, uma passagem de dinheiros privados aos cofres públicos.

Estamos, pois, diante de uma obrigação legal, que, como logo demonstraremos, reveste nitidamente a natureza de tributo ⁽¹⁵⁾

De fato, comparando-se os traços característicos da "compensação financeira pela exploração de recursos minerais" (CFEM) com o conceito de tributo, contido no artigo 3º, do Código Tributário Nacional, facilmente se percebe que existe uma identidade entre ambos.

Abrindo um rápido parêntese, queremos deixar consignado que a Constituição brasileira não estabeleceu explicitamente o que vem a ser tributo. Andou bem, neste particular, já que não é tarefa da lei - muito menos da Lei Maior - expender definições. Definir é missão da doutrina. A lei deve mandar, proibir ou facultar. Estes os "modais deônti-

(14) - Alfredo Augusto Becker, com extrema felicidade e inegável acerto observa, a propósito: "A natureza jurídica do tributo (e a do dever jurídico tributário) não depende da destinação financeira ou extrafiscal que o sujeito ativo da relação jurídica tributária vier a dar ao bem que conferia a consistência material ao tributo que foi ou deve ser prestado. Nenhuma influência exerce sobre a natureza jurídica do tributo a circunstância de o tributo ter uma destinação determinada ou indeterminada...". E, arrematando, com invejável mestria: "O tributo é o objeto da prestação jurídica. Uma vez efetuada a prestação, a relação jurídica tributária se extingue. O que acontece depois com o bem que dava consistência material ao tributo, acontece em momento posterior e em outra relação jurídica, esta última de natureza administrativa" ("Teoria Geral do Direito Tributário". Saraiva 2ª ed. São Paulo, 1972, págs. 260-1 - os grifos são do autor).

(15) - Oportunamente, acerca deste assunto, as seguintes lições de Sacha Calmon Navarro Coelho: "Embora os contratos extraiam sua força das leis que lhes traçam o perfil ou, pelo menos, lhes atribuem os requisitos mínimos (contratos inominados) quando se diz que o tributo decorre da lei e as obrigações convencionais de contrato, está se querendo dizer o tributo é decorrente do fato unilateralmente previsto e a obrigação convencional de fato lícito bi ou multilateralmente acordado. Um é **ex lege** (nesse sentido) e o outro **ex voluntate**" ("O Fato Gerador" in Obrigação Tributária. São Paulo. Ed. RT 1988. págs. 47-48).

cos" de que nos fala Lourival Vilanova. Quem teoriza é o doutrinador, com o instrumental teórico que lhe é fornecido pela Ciência (no caso, pela Ciência do Direito). De modo que, corretissimamente, o constituinte - em outras passagens da Carta Suprema, tão especioso e minudente - resistiu à tentação de conceituar tributo. De conseguinte, em vão buscaremos na Lei das Leis um artigo que, com todas as letras, defina tributo.

Todavia, cuidando de figuras afins (como a desapropriação, a requisição, o serviço militar, a pena privativa da liberdade, o perdimento de bens, o serviço eleitoral, o serviço militar, o serviço do Juri, a pena pecuniária, etc.), a Constituição acabou, num verdadeiro jogo de contrastes, por nos oferecer uma noção genérica de tributo.

Temos, pois, que, tributo, ao lume de nosso Estatuto Magno, é a relação jurídica que se estabelece entre o Fisco e o contribuinte (pessoa colhida pelo direito positivo), tendo por base a lei, em moeda, igualitária e decorrente de um fato lícito qualquer. A partir destas linhas mestras é que a doutrina, o legislador complementar (art. 146, III, "a", da CF) e o legislador federal, estadual, municipal e distrital poderão ocupar-se com o assunto.

A definição de tributo, insculpida no artigo 3º, do Código Tributário Nacional não atropela a noção genérica de tributo, constitucionalmente traçada.

Para nos situarmos melhor no assunto, tomemos o artigo 3º, do Código Tributário Nacional:

"Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada."

Tomando como ponto de partida esta definição, que encontra, como vimos, total respaldo na Constituição Federal, confirmamos a assertiva de que a "compensação financeira" em tela é um tributo.

De fato, a "compensação financeira pela exploração de recursos minerais" é:

I - **uma prestação pecuniária**: as empresas que exploram recursos minerais estão sendo obrigadas, pela lei, a transferirem dinheiro para os cofres públicos (um percentual das receitas de vendas dos minerais);

II - **compulsória**: o vínculo obrigacional não nasceu da vontade destas empresas, mas decorreu de imperativo legal **ex vi legis**;

III - **em moeda**: a "compensação financeira" tem por objeto a transferência de dinheiro do patrimônio das empresas que exploram recursos minerais, para os cofres estatais;

IV - **que não se constitui em sanção por ato ilícito**: a exploração, mediante concessão ou autorização, de recursos minerais, colocando-os, depois, **in commercium**, está longe de tipificar uma ilicitude; é uma conduta perfeitamente lícita, já que não descumpre nenhum dever jurídico;

V - **instituída em lei**: efetivamente, a obrigação em causa foi criada **in abstracto**, pelas Leis nºs 7.990/89 e 8.001/90; a vontade das empresas que exploram recursos minerais é irrelevante para determinar o nascimento do vínculo obrigacional; ele nasce **ex vi legis**; e,

VI - **cobrada de modo totalmente vinculado**: o cálculo do montante da "compensação financeira", a fixação de seus sujeitos e a forma de seu pagamento não foi discricionariamente deixada ao sabor das circunstâncias de momento, mas, pelo contrário, está sendo feita por meio de atividade administrativa plenamente vinculada, vale dizer, por meio de lançamento e cobrança fiscais.

Não podemos fugir, pois, à irretorquível conclusão de que estamos diante de um tributo. Portanto, a "compensação financeira pela exploração de recursos minerais" é um tributo.

Reforçando esta idéia, o artigo 16, do Decreto nº 01/91 estabelece que a "compensação financeira pela exploração de recursos minerais" (CFEM) será lançada mensalmente pelo devedor (lançamento por homologação). Ora, o lançamento é um instituto próprio do Direito Tributário: é o ato administrativo de aplicação da norma tributária material ao caso concreto, que identifica oficialmente o contribuinte e apura o *quantum debeatur*.

No mesmo sentido, o Departamento Nacional de Produção Mineral (DNPM) editou a Portaria nº 06/92, determinando a correção monetária da "compensação financeira", pela UFIR. Como ninguém ignora, a UFIR somente pode ser utilizada na indexação de tributos *ex vi* do art. 1º, da Lei nº 8.383, de 30.12.91. Portanto, o próprio DNPM reconhece a natureza tributária da CFEM.

Muito bem, ao proclamarmos a natureza tributária da "compensação financeira pela exploração de recursos minerais", estamos ao mesmo tempo sustentando que ela deve submeter-se a todos os princípios, regras, limitações, condições e pressupostos, que a Constituição traça, ao disciplinar a ação estatal de exigir tributos.

Deveras, se a "compensação financeira pela exploração de recursos minerais" é tributo, como tal deve ser tratada. A ela haverá de aplicar-se o regime jurídico tributário, sob pena de irremissível inconstitucionalidade.

Como tributo que é, só será válida se obedecer aos cânones constitucionais pertinentes, que protegem a liberdade e o patrimônio dos contribuintes, contra a sanha do Poder Público.

Comprovada, portanto, a natureza tributária, atribuída pela legislação, à "compensação financeira pela exploração de recursos minerais" (CFEM), vejamos, agora, que espécie de tributo ela é.

4.2.3 – A espécie de tributo denominada "compensação financeira"

Vamos, neste tópico, averiguar que espécie de tributo é a "compensação financeira pela exploração de recursos minerais".

Como já afirmamos, a Constituição Federal classificou os tributos em impostos, taxas e contribuição de melhoria (art. 145, I a III), desenhando a regra-matriz (a norma padrão de incidência) de cada uma destas figuras jurídicas e discriminando competências para que as pessoas políticas, querendo, venham a instituí-las (sempre, é claro, por meio de lei).

Mas, no Brasil, a Constituição não só efetuou uma classificação estrita das espécies tributárias, como apontou o regime jurídico que cada uma delas deverá necessariamente observar. Noutros falares, a Carta Magna, também neste particular, vinculou o legislador federal, estadual, municipal e distrital.

Por isso tudo, podemos dizer que a distinção das espécies tributárias, na Constituição, não é apenas nominal, mas, conceitual. O arquétipo genérico (ou, se quisermos, o modelo, o molde) de cada tributo está traçado no Texto Supremo e, destarte, o legislador ordinário não pode dele se afastar.

Apenas à guisa de reforço, pedimos vênias para consignar que o que escrevemos vale, evidentemente, para os impostos, para as taxas e para a contribuição de melhoria. Vale, igualmente, para os empréstimos compulsórios, para os impostos extraordinários, para as contribuições parafiscais e para as "contribuições" (inclusive "de intervenção no domínio econômico"), que, com as especificidades já apontadas em item anterior, podem revestir qualquer destas três modalidades tributárias.

4.2.3.A – Os tributos não-vinculados: os impostos

Sempre nos termos da Constituição, o imposto é a modalidade de tributo que tem por hipótese de incidência um fato qualquer, não consistente numa atuação estatal.⁽¹⁶⁾ Não é por outra razão que Geraldo Ataliba chama o imposto de tributo não-vinculado. Não vinculado a quê? Não vinculado a uma atuação estatal.

Deveras, o imposto encontra seu fundamento de validade, única e exclusivamente, na competência tributária da pessoa política que o exige, não havendo necessidade, para que ele venha instituído e cobrado, que o Poder Público desenvolva, em relação ao contribuinte, qualquer atividade específica. É nesse sentido que muitos juristas chamam o imposto de tributo sem causa. Sem causa, não porque ele não tenha hipótese de incidência, mas porque não há necessidade de a entidade tributante oferecer qualquer contraprestação direta a quem o paga.

O imposto – se quisermos fugir da definição pela negativa – sempre tem por hipótese de incidência ou um comportamento do contribuinte (v.g., o comportamento de alguém vender uma mercadoria) ou uma situação jurídica na qual ele se encontra (v.g., a situação jurídica de proprietário de imóvel localizado na zona urbana de um dado Município).

Das várias classificações de impostos que se conhecem (impostos diretos e indiretos; impostos pessoais e impostos reais; impostos que não repercutem a impostos que repercutem) – a maioria boa, talvez, para a Ciência das Finanças, mas de todo em todo irrelevante para o Direito – a mais útil para nós, estudiosos do Direito Tributário brasileiro, é a que a própria Constituição nos oferece, em seus artigos 155, 156, 153 e 154, I.

Apenas para registro, os Estados podem criar os impostos apontados no artigo 155, da CF (imposto sobre doações, sobre operações mercantis, sobre a propriedade de veículos automotores, etc.).

Já, os Municípios podem instituir os impostos arrolados no artigo 156, da mesma CF (o imposto sobre a propriedade predial e territorial rural, o imposto sobre serviços de qualquer natureza, etc.).

O Distrito Federal, de seu turno, pode criar – em seu território, é claro – tanto os impostos estaduais como os municipais. Os impostos estaduais, por força do que estabelece o *caput* do artigo 155, da Constituição ("Compete aos Estados e ao Distrito Federal...") E, os impostos municipais, graças ao que estatui o artigo 147, *in fine*, também da Constituição ("...ao Distrito Federal cabem os impostos municipais"). Como é fácil percebermos, a competência impositiva distrital é o somatório da competência impositiva estadual e municipal.

Por fim, a União, está credenciada a criar quaisquer outros impostos: seja os expressamente mencionados no artigo 153, da CF (imposto sobre a importação, imposto sobre a renda, imposto sobre a propriedade territorial rural etc.), seja os que o Congresso Nacional vier a conceder, com base no artigo 154, I, do mesmo Diploma Fundamental. É por isso que se diz que a União desfruta da competência impositiva residual, que é teoricamente infinita: sempre haverá a possibilidade de conceber-se um novo imposto e este novo imposto será federal (*ex vi* do precitado artigo 154, I, da Constituição).

Finalizando este item, pedimos vênias para ressaltar que o imposto nunca nasce de uma atuação estatal referida ao contribuinte (obra pública, serviço público, ato de polícia,

(16) – Esta definição apóia-se nas lições de Geraldo Ataliba (Hipótese..., págs. 121 e segs. No mesmo sentido, para Hans Nawiasky os impostos são "as prestações pecuniárias que se impõem pelo ordenamento jurídico, em favor da administração pública, sem especial conexão, com uma vantagem oferecida por ela" (Cuestiones Fundamentales de Derecho Tributario, tradução para o espanhol de Juan Ramallo Massanet. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, Obras Básicas de Hacienda Pública, 1982, pág. 45 – traduzimos para o português).

etc.), mas, sempre, de um fato qualquer, que não envolva uma contraprestação estatal⁽¹⁷⁾. Nasce, pois, de fatos regidos pelo Direito Privado.

4.2.3.B – Os tributos vinculados: as taxas e a contribuição de melhoria

Diferentemente, a taxa e a contribuição de melhoria nascem sempre de fatos regidos pelo Direito Público. Têm por hipótese de incidência uma atuação estatal, de algum modo referida ao contribuinte.

Aproximemo-nos, um pouco mais, da taxa.

Taxa é o tipo de tributo que tem por hipótese de incidência uma atuação estatal, diretamente referida ao contribuinte.

A atuação estatal que abre espaço à tributação por via de taxa pode consistir ou num ato de polícia, ou num serviço público. É o que preceitua o artigo 145, II da CF (que traça a regra-matriz das taxas). As pessoas políticas, enquanto tributam por via de taxa, devem irrestrita obediência especialmente a este dispositivo constitucional. Muito bem, a atuação estatal que abre espaço à tributação por via de taxa, ou é um ato de polícia ou é um serviço público. Daí as taxas se subclassificarem em: taxas de polícia e taxas de serviço, conforme tenham por pressuposto (hipótese de incidência), respectivamente, a prática de atos de polícia ou a prestação de serviços públicos.

Por fim, a contribuição de melhoria é o tipo de tributo que tem por hipótese de incidência, uma atuação estatal, indiretamente referida ao contribuinte. Tal atuação estatal, só pode consistir, conforme estatui o artigo 145, III, do Texto Supremo, numa obra pública (mas não em qualquer obra pública; tão-somente numa obra pública que valoriza os imóveis a ela adjacentes).

Portanto, a contribuição de melhoria é a modalidade de tributo que nasce da valorização imobiliária causada por obra pública realizada em suas imediações.

Em suma, os tributos, no Brasil, ou são impostos, ou são taxas, ou são contribuição de melhoria.

4.2.3.C – “Compensação financeira”: imposto

Com base nas considerações anteriores, percebemos, sem maiores dificuldades, que a “compensação financeira” criada pelas Leis nºs 7.990/89 e 8.001/90, assume nitidamente o caráter de imposto.

A análise dos fatos jurígenos que a fazem nascer revela que esta exação tem por hipótese de incidência um comportamento do contribuinte, independente de qualquer atuação estatal: o fato de um brasileiro ou empresa brasileira de capital nacional explorar, mediante concessão ou autorização, recursos minerais e, depois, colocá-los no mercado.

Queremos imediatamente salientar que a concessão ou autorização da União para a pesquisa e a lavra de recursos minerais (art. 176, § 1º, da CF) não constitui o fato jurígeno desta exação. Apenas fixam que pode ser o sujeito passivo tributário. Elas não são a hipótese de incidência do tributo em tela, que, portanto, não nasce de uma atuação estatal, mas de um comportamento do próprio contribuinte: explorar comercialmente os recursos minerais.

A exploração de recursos minerais não tem vínculo direto com o Poder Público. Não guarda nenhum vínculo direto com o Estado.

Portanto, sob o rótulo “compensação financeira” esconde-se um autêntico imposto. Imposto porque tem por hipótese de incidência um fato independente de atuação estatal

relativa ao contribuinte (a exploração econômica de recursos minerais) e, por base de cálculo, uma dimensão deste fato (o total das receitas de vendas). O binômio hipótese de incidência/base de cálculo da “compensação financeira pela exploração de recursos minerais” confirma-nos sua natureza de imposto (tributo não vinculado).

4.2.3.D – “Compensação financeira”: imposto inconstitucional

Já demonstramos que a “compensação financeira pela exploração de recursos minerais” é um imposto.

Mas, que tipo de imposto?

Obviamente um imposto federal, já que instituído pela União.

Conforme já demonstramos, a União pode criar os impostos elencados no artigo 153, I a VII, da Lei Fundamental e – desde que o faça por meio de lei complementar, não invada os campos impositivos estaduais, municipais e distrital, nem desconsidere os direitos fundamentais dos contribuintes – os que a imaginação criadora do Congresso Nacional vier a conceber (cf. art. 154, I, da CF).

Logo, à União é permitido criar impostos sobre a importação, sobre a exportação, sobre a renda e proventos de qualquer natureza, sobre produtos industrializados, etc (todos elencados no art. 153, do Estatuto Supremo) e, dentro do teoricamente infinito campo de sua competência impositiva residual (ou supletiva), que lhe foi outorgada pelo artigo 154, I, da Lei das Leis, os impostos sobre atos jurídicos, sobre cessão de direitos, sobre arrematações e assim por diante.

Notamos, deste modo, que a partilha, entre a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, das competências para criar impostos (competências impositivas) foi levada a cabo de acordo com um critério material. O constituinte, neste passo, descreveu objetivamente fatos, que podem ser colocados, pelos legisladores ordinários (federais, estaduais, municipais ou distritais) nas hipóteses de incidência (fatos geradores *in abstracto*) dos impostos de suas pessoas políticas. Melhor explicitando, os mencionados artigos 153, 154, I, 155 e 156, do Código dos Códigos, autorizam cada uma das pessoas políticas a instituir impostos sobre os fatos neles apontados genericamente e.g.), o fato de alguém auferir rendimentos, o fato de alguém industrializar produto, o fato de alguém ser proprietário de imóvel urbano, o fato de alguém prestar serviço de qualquer natureza, etc.)

Com tais subsídios, vamos ver, finalmente, que tipo de imposto federal é a “compensação financeira sobre a exploração de recursos minerais”.

Pensamos tratar-se de um imposto da competência residual da União.

Com efeito, este imposto incide sobre o “faturamento líquido das empresas” (art. 6º, da Lei nº 7.990/89), este entendido como sendo “o total das receitas das vendas, excluídos os tributos incidentes sobre a comercialização do produto mineral, as despesas de transporte e as de seguros” (art. 2º, da Lei nº 8.001/90). O *quantum debeatur* deste tributo é um percentual deste faturamento líquido (de 1% a 3%, nos termos do § 1º, do art. 2º, da Lei nº 8.001/90).

Embora, num primeiro momento, possamos nos sentir inclinados a identificar este tributo como sendo um “adicional” do imposto sobre a renda, já que “faturamento líquido” não deixa de ser rendimento, o significado desta expressão, que nos é dado pelo artigo 2º, da Lei nº 8.001/90, revela-nos que estamos diante de um imposto novo, compreendido na “competência residual” da União.

Trata-se de um imposto sobre o resultado da comercialização dos recursos minerais (ele nasce no momento da venda da substância mineral). Imposto que, não estando arrolado no artigo 153, da Constituição Federal, só pode buscar seu fundamento de validade no artigo 154, I, do mesmo Diploma Magno.

Portanto, a "compensação financeira sobre a exploração de recursos minerais" foi criada dentro da chamada "competência residual" da União. É um imposto que, por sua finalidade (compensar os Estados, os Municípios, o Distrito Federal e o Departamento Nacional de Produção Mineral - DNPM), pode ser havido por contribuição de intervenção no domínio econômico (vide considerações feitas no item 3 *supra*).

Um imposto, acrescentamos, que, infelizmente, não passa pelo teste da constitucionalidade, já que cumulativo e criado por meio de lei ordinária (e, não, de lei complementar). Queremos deixar patenteado que, se, ao invés disso, a União tivesse criado esta "compensação financeira" dentro da área de sua "competência impositiva explícita" (o que, como vimos, seria perfeitamente possível), tais reparos não caberiam, já que a lei ordinária seria de rigor e o princípio da não-cumulatividade não o alcançaria.

Realmente, mesmo os impostos da competência residual da União (ainda que tenham por finalidade a intervenção no domínio econômico) não podem ser criados com total liberdade. Mais: além de não lhes ser dado abarcar fatos que a Constituição reservou à tributação de outras pessoas políticas, devem, ainda, ser instituídos por meio de lei complementar e precisam obedecer ao princípio da não-cumulatividade.

Nada disso, no caso vertente, aconteceu.

A "compensação financeira" em tela foi criada por meio de lei ordinária, não obedece ao princípio da não-cumulatividade e, o que é pior, tem hipótese de incidência e base de cálculo idênticas ao ICMS (imposto de competência estadual).

Este último aspecto será esmiuçado no próximo item.

Mas, mesmo abstraindo, por ora, tal inconstitucionalidade, as demais tismam, de modo irremediável, o tributo, que carece de qualquer respaldo jurídico.

Em boa verdade, a União, fazendo uso do rótulo "compensação financeira", está tentando contrabandar um tributo inconstitucional, que invade competência privativa dos estados. Mediante alguns artifícios que modificam aspectos secundários de sua hipótese de incidência e base de cálculo (elementos que, conjugados, revelam a natureza específica do tributo), a União instituiu um novo imposto sobre operações mercantis com minerais.

Só por isso, a nosso sentir, a "compensação financeira sobre a exploração de recursos minerais" é juridicamente inexistente.

5 - A "compensação financeira" e o ICMS sobre minerais

5.1 - Introdução

O ICMS vem genericamente previsto no artigo 155, II, da Constituição Federal, que estatui: Compete aos estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Percebemos, assim, com facilidade, que o ICMS é um imposto de competência estadual e distrital. Os estados e o Distrito Federal, mediante lei ordinária, podem instituí-lo ou sobre ele dispor, em seus respectivos territórios.

A sigla ICMS alberga pelo menos cinco impostos diferentes⁽¹⁸⁾; a saber: a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias); b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou

(18) - Dizemos "pelo menos cinco impostos diferentes", porque juridicamente nada nos impediria de considerar, v.g., o imposto sobre a produção de lubrificantes diferente do imposto sobre o consumo de energia elétrica. Neste caso, seriam mais de 20 impostos diferentes (justamente por terem hipóteses de incidência e/ou bases de cálculo diferentes).

consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. Dizemos diferentes, porque esses tributos têm hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes⁽¹⁹⁾.

Tendo em vista os objetivos deste artigo, passemos, sem maiores delongas, a estudar os principais traços característicos do imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

5.2 - O ICMS sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais

Como referimos, o ICMS também pode incidir sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

Este ICMS, embora agora tenha um campo de incidência maior, advém do antigo imposto federal sobre extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais, também chamado "imposto único sobre minerais", que vinha previsto no artigo 21, IX, da Carta de 67/69⁽²⁰⁾.

Enquanto vigorou aquela Lei Magna, só a União podia tributar as operações jurídicas com minérios e, ainda assim, era obrigada a, por meio de lei (federal), escolher qual delas (uma só) devia sofrer a incidência. E, para agravar ainda mais o quadro, as indústrias consumidoras de minerais podiam abater do ICM o que haviam pago a título de imposto único sobre minerais, "na proporção de noventa por cento" (art. 26, § 2º, da Carta de 67/69).

Agora a situação se alterou: os Estados e o Distrito Federal (não mais a União) é que podem tributar a extração, a circulação, a distribuição ou o consumo de minerais. Fazem-no por meio de ICMS e não mais precisam escolher a operação que sofrerá a incidência. Aliás, nada impede que gravem todas as operações, sendo suficiente, apenas, observem o princípio da não-cumulatividade.

Fazendo um esforço analítico, podemos dizer que este ICMS: a) deverá ser não-cumulativo (art. 155, § 2º, I, da CF); b) acarretará, nos casos de isenção ou não-incidência, a menos que a lei estipule o contrário, anulação do crédito relativo às operações anteriores e não conferirá direito a crédito para compensação com o montante devido nas operações seguintes (art. 155, § 2º, II, da CF); c) poderá ser seletivo, em função da essencialidade dos minerais (art. 155, § 2º, III, da CF); d) terá as alíquotas relativas às operações interestaduais e de exportação fixadas pelo Senado Federal, mediante resolução (art. 155, § 2º, IV, da CF); e) terá adotada, nas operações e prestações que destinem minérios a consumidor final localizado em outro Estado, a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto e a alíquota interna, quando ele não for (art. 155, § 2º, VII, "a" e "b", da CF); f) incidirá sobre a entrada do minério importado do exterior, cabendo o imposto à pessoa política (Estado ou Distrito Federal) onde estiver situado o estabelecimento destinatário do minério (art. 155, § 2º, IX, "a", da CF); g) incidirá sobre o total da operação, quando minerais forem fornecidos com ser-

(19) - O que distingue um tributo de outro é seu binômio hipótese de incidência/base de cálculo. A base de cálculo, além de colaborar na determinação da dívida tributária, dimensionando o fato impositivo, afirma o critério material da hipótese de incidência do tributo. Esta última função é ressaltada por Juan Ramallo Massanet: "...lo que debe entenderse por congruencia se habla de que la base, respecto del hecho imponible, debe estar 'estrechamente entroncada' (Sáinz de Bujanda, Ferreira, Araújo Falcão) que debe guardar 'pertinencia' o 'inherencia' (Araújo Falcão) y 'adecuación' (Cortes), que debe estar vinculada 'directamente' (Blumenstein, Jarach)" ("Hecho Imponible y Cuantificación de la Prestación Tributaria" in RDT 11/12:31). Em suma, a base de cálculo deve apontar para a hipótese de incidência do tributo, confirmando-a. Do contrário, o tributo terá sido mal instituído e, por isso mesmo, será inexigível. Onde podemos concluir que a base de cálculo é absolutamente indispensável para qualquer tributo.

(20) - Constituição de 67/69 - Artigo 21. Compete à União instituir imposto sobre: (...) IX - a extração, a circulação, a distribuição ou o consumo dos minerais do País enumerados em lei imposto que incidirá uma só vez sobre qualquer dessas operações observado o disposto no final do item anterior."

viços não compreendidos na competência tributária dos Municípios (art. 155, § 2º, IX, "b", da CF); h) não incidirá sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados definidos em lei complementar (art. 155, § 2º, X, "a", da CF); i) não incidirá sobre o ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial (art. 155, § 2º, X, "c", da CF); j) não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do IPI, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure a hipótese de incidência (fato gerador *in abstracto*) dos dois impostos (art. 155, § 2º, XI, da CF); e, "k") terá, por lei complementar, definidos seus contribuintes, regulado o fenômeno da substituição tributária, disciplinado o regime de compensação, fixado (para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável) o local das operações relativas à circulação de minerais, excluído de sua incidência, nas operações para o exterior, serviços e produtos não-industrializados, previstos casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e mercadorias e, regulada a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos ou revogados (art. 155, § 2º, XII, "a", "b", "c", "d", "e", "f" e "g", da CF). Sobremais, é facultado ao Senado Federal: a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros; e b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros (art. 155, § 2º, V, "a" e "b", da CF) ⁽²¹⁾

5.3 – O ICMS sobre minerais e o § 3º, do artigo 155, da CF

Dispõe o § 3º, do artigo 155, da CF:

"Art. 155 ()

"§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II, do *caput* deste artigo e os arts 153 I e II, nenhum outro tributo incidirá sobre operações relativas à energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos, lubrificantes e minerais do País"

Este artigo explicitou que "apenas" o ICMS, o imposto sobre a importação, e o imposto sobre a exportação, poderão incidir sobre "operações relativas à energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos, lubrificantes e minerais". Não foi criada, neste ponto, nenhuma imunidade tributária, mas, apenas, o constituinte teve o cuidado de declarar que as precitadas operações, dependendo do caso, serão alcançadas tão-somente pelos referidos impostos. Ainda que inexistisse esse dispositivo, o sistema constitucional apontaria para a mesma solução.

Obviamente, o dispositivo diz respeito, apenas e tão-somente, a impostos (tributos não-vinculados); não a taxas ou contribuições (tributos vinculados). Assim, nada impede que taxas (de polícia ou de serviço) ou contribuições v.g., contribuições de intervenção no domínio econômico venham a alcançar pessoas que eventualmente pratiquem as mencionadas operações. Talvez fosse interessante, para afastar possíveis dúvidas e controvérsias, a edição de uma lei complementar, aclarando essa regra.

Estamos, agora, instrumentados a voltar ao exame da "compensação financeira".

(21) – Aprofundamos o assunto em nosso livro ICMS (São Paulo, Malheiros Editores 1994)

5.4 – A "compensação financeira" e o artigo 153, § 3º, da CF Nova inconstitucionalidade

Como vimos, o artigo 155, § 3º da CF prescreve que nenhum tributo incidirá sobre operações de minerais, ressalvados o ICMS, o imposto sobre a importação e o sobre a exportação. Dito de outro modo, exclui a possibilidade da exigência de quaisquer outras espécies de impostos, além das indicadas, sobre operações com minerais.

Ora, a União, usando o *nomen iuris* "compensação financeira", criou, na verdade, um novo imposto sobre operações relativas a minerais. Malferiu, igualmente, o § 3º, do artigo 155, da CF.

De fato, como a Constituição, em seu artigo 155, § 3º, delimitou rigorosamente a competência para tributar operações jurídicas com minerais, a exigência de um novo imposto, sobre estes mesmos fatos, entremostra-se improspéravel.

Logo, a legislação federal, que estamos examinando, também sob este aspecto, afronta a Lei Maior do País.

Isto não significa que a União não possa, de modo algum, tributar as pessoas ou empresas que exploram recursos minerais.

Deve, porém, tomar cautelas para não atropelar o precitado artigo 155, § 3º, da CF.

A União pode criar, para quem explora recursos minerais, uma contribuição de intervenção no domínio econômico, inclusive sob a forma de imposto, mas deve ter o cuidado de não colocar na hipótese de incidência do tributo, o fato de alguém extrair, fazer circular, distribuir ou consumir minerais.

Assim, em exemplário armado ao propósito, pode tributar, à guisa de contribuição de intervenção no domínio econômico, o patrimônio da empresa que, mediante concessão ou autorização, explora recursos minerais. Pode, ainda, criar um adicional sobre o imposto de renda pago por tais empresas, explicitando que a quantia, em razão deste adicional arrecadada, reverterá em benefício dos Estados, dos Municípios, do Distrito Federal e do (órgão da administração direta da União). Com isso terá criado, também neste caso, uma contribuição de intervenção no domínio econômico. Pode, igualmente, a União, criar, para as mesmas empresas, uma contribuição de intervenção no domínio econômico sobre o número de empregados que nelas trabalham (quanto maior o número, maior a tributação). Enfim, desde que respeite as limitações constitucionais, qualquer solução tributária é possível.

O que a União nunca poderia ter feito era criar – como criou – um imposto sobre o resultado da comercialização de minerais. Imposto que, por se confundir com o ICMS, está fora do campo tributário (explícito ou residual) da União.

Todavia, há um outro ponto que, segundo pensamos, também torna incoerente este tributo.

6 – A hipótese de incidência incompleta da "compensação financeira sobre a exploração de recursos minerais"

As leis federais que pretenderam criar *in abstracto*, o tributo em apreço, não descreveram, pormenorizadamente, todos os elementos de sua norma jurídica.

Antes, como vimos, limitaram-se a apontar "genericamente" sua hipótese de incidência, seu sujeito ativo, sua base de cálculo e suas alíquotas.

O sujeito passivo acabou indicado em decreto regulamentar, que também detalhou a hipótese de incidência, o modo de aplicar as alíquotas, de se apurar a base de cálculo e de se efetuar o lançamento do tributo.

Foram, pois, normas infralegais, que colmearam as lacunas das leis tributárias

Ora, é indiscutível que a lei que cria **in abstracto** o tributo deve descrever, pormenorizadamente, todos os elementos essenciais da norma jurídica tributária, máxime a hipótese de incidência, com os critérios que a informam. Esta é uma exigência do princípio da tipicidade tributária, tão bem estudado por Alberto Xavier

Para o mestre português, "a tipicidade do fato tributário pressupõe uma descrição rigorosa dos seus elementos constitutivos, cuja integral verificação é indispensável para a produção de efeitos"⁽²²⁾

A hipótese de incidência tributária - sempre veiculada por meio de lei - deve conter uma exaustiva descrição dos pressupostos tributários, apta a permitir que todos eles sejam perfeitamente reconhecidos, quando ocorrerem, no mundo fenomênico

Esta idéia vem acentuada por Sacha Calmon Navarro Coelho, para quem, o fato gerador **in abstracto** (hipótese de incidência) deve "ser minuciosamente descrito (princípio da especificação) para evitar ao intérprete ou ao aplicador da lei, entendimentos dilatórios ou contraditórios a seu respeito, gerando insegurança e incerteza para o contribuinte"⁽²³⁾

Quando a hipótese de incidência é incompleta, ou seja, não descreve, de modo exaustivo, o "tipo tributário", a exação não poderá ser exigida

É o que Aires Fernandino Barreto, em artigo de bela feitura⁽²⁴⁾ chama de insuficiência da hipótese de incidência, que impede o surgimento do tributo

A própria União deu-se conta desta imperdoável cinca. Tanto que - como veremos no próximo item - tratou, primeiro por meio de decreto regulamentar e, depois de portaria e parecer normativo, de "aperfeiçoar" o tipo tributário. Debalde, porquanto, como é sabido e consabido, a descrição do tipo tributário está "sob reserva absoluta de lei formal".

Portanto, não tendo sido criado **in abstracto**, este tributo não pode, agora, nem nascer **in concreto**, nem, muito menos, ser validamente exigido

Em suma, mesmo que fizessemos uma desesperada tentativa para salvar da inconstitucionalidade a "compensação financeira pela exploração de recursos minerais" e, contra todas as evidências jurídicas, reconhecêssemos que se trata de uma verdadeira "contribuição de intervenção no domínio econômico", ainda assim ela seria inexigível, por não ter sido corretamente criada, **in abstracto**. Sua "hipótese de incidência insuficiente" (não descreveu, com todos os detalhes, os fatos que, ocorridos, farão nascer a exação) impediria a ocorrência do fato impositivo (fato gerador **in concreto**).

7 - A "compensação financeira pela exploração de recursos minerais" e o decreto que pretendeu regulamentar as leis que a instituíram

7.1 - Intróito

No Brasil impera o princípio da legalidade, veiculado no artigo 5º, II, da CF:

"Art. 5º (...):

"II - ninguém será obrigado a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei"

Bastaria este dispositivo constitucional para que, tranqüilamente pudéssemos proclamar que, entre nós, "ninguém pode ser obrigado a pagar um tributo, ou a pagá-lo a maior, senão em virtude de lei"

(22) - "Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação" São Paulo. Ed. RT 1978. pág. 87

(23) - op. cit., pág. 43

(24) - "Ausência de Subsunção Diante de Fato Insuficiente" in RDT nº 63 págs. 264 e segs.

Não satisfeito, porém, o constituinte deliberou, em matéria tributária, ser redundante. Tanto que fez inscrever no artigo 150, II, da Lei das Leis, ser vedado às pessoas políticas "exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça"

Podemos, pois, dizer que, em matéria tributária, vigora mais do que o simples princípio da legalidade, o princípio da estrita legalidade (ou da reserva absoluta da lei formal), entendido no sentido de que a lei, necessariamente minuciosa, deve indicar, a seu aplicador, não só o fundamento da decisão como o critério de decidir e as medidas que está autorizado a adotar, para que a arrecadação do tributo se processe com exatidão⁽²⁵⁾

Todos os elementos essenciais do tributo devem ser erigidos abstratamente pela lei. São elementos essenciais do tributo os que, de algum modo, influem no **an** e no **quantum** da obrigação tributária (hipótese de incidência, sujeito ativo, sujeito passivo, base de cálculo e alíquota).

O próprio chefe do Executivo, ao expedir decretos regulamentares, deve respeitar este princípio, como melhor se verá, em seguida.

7.2 - A lei: fundamento da faculdade regulamentar

A lei é o fundamento da faculdade regulamentar, que, como é pacífico, é levada a efeito por meio de decreto (por isso mesmo, decreto regulamentar).

De fato, os decretos regulamentares, no Brasil, sujeitam-se ao princípio da legalidade, só podendo validamente surgir para executar alguma lei. Entre nós inexistem os regulamentos autônomos (independentes de lei).

Os únicos regulamentos aceitos por nosso direito positivo são os executivos (ou de execução), em face do que determina o artigo 84, IV, da Constituição Federal ("compete privativamente ao Presidente da República sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução"). Por extensão, a faculdade alcança os demais chefes do Poder Executivo (governadores e prefeitos), nas esferas de suas atribuições. Dito de outro modo, o presidente, o governador e o prefeito devem regulamentar as leis que lhes dizem respeito. Farão isso, por meio de decreto, que vai estabelecer os pormenores normativos de ordem técnica, que viabilizam o cumprimento das leis a que se referem.

Os regulamentos executivos são igualmente chamados de subordinados, para pôr em destaque o princípio formal da hierarquia normativa existente entre o regulamento e a lei. Com verdade, esta (a lei) precede ao regulamento, de tal sorte que seus aplicadores devem desconsiderá-lo, se estiver em desacordo com os ditames legais. A lei - desde que não fira a Constituição - é o ato inicial, incondicionado e incontestável; o regulamento, o ato subsequente, condicionado e contestável (Vedel).

O regulamento executivo, esclarece luminosamente Celso Antônio Bandeira de Mello, especifica "os comandos já abrigados virtualmente na lei, isto é, compreendidos na abrangência de seus preceptivos."⁽²⁶⁾

Acerca deste assunto, tivemos a oportunidade de escrever:

"O regulamento, dentro da 'pirâmide jurídica', está abaixo da lei. Logo, não a pode nem **abrogar**, nem modificar. Deve, sim, submeter-se às disposições legais, inspirando-se em suas diretivas, sem as contrariar. Se infringir ou extrapolar a lei, será nulo."⁽²⁷⁾

É sempre bom termos presente que o regulamento, em nosso sistema jurídico, deve estar sempre subordinado à lei que o exige, para ganhar plena eficácia. Logo, não pode ser nem **contra legem**, nem **praeter legem**, nem **ultra legem**, nem, é óbvio, **extra**

(25) - Vide a respeito, nosso Curso, especialmente nas págs. 148 e segs.

(26) - "Ato Administrativo e Direitos dos Administrados" 1ª ed. S. Paulo. Ed. Revista dos Tribunais. 1981. pág. 90

(27) - "Curso" pág. 208

legem, mas apenas e tão-somente *intra legem* e *secundum legem* (Michel Stassinopoulos)

É o que também ensinam Eduardo García de Enterría e Tomás-Ramón Fernández:

"Sua submissão (a submissão do regulamento) à lei é absoluta, em vários sentidos: não produz mais do que a lei deixa, não pode tentar deixar sem efeito os preceitos legais ou contradizê-los, não pode suprir a lei ali onde esta é necessária para produzir um determinado efeito ou regular um certo conteúdo"⁽²⁸⁾

Em nosso ordenamento jurídico, o Executivo, no exercício de sua faculdade regulamentar, não pode, em nenhum caso, invadir a esfera de atribuições do Legislativo

Para arredar em definitivo qualquer dúvida sobre esta vedação absoluta, a Constituição, em seu artigo 37, submete a Administração Pública ao "princípio da legalidade", e, em seu artigo 84, IV, exige que os decretos regulamentares sejam expedidos apenas para prover a "fiel execução" da lei.

7.3 – Os regulamentos em matéria tributária

Também em matéria tributária, como não poderia deixar de ser, o único regulamento aceito por nossa Constituição é o executivo, o qual, subordinando-se inteiramente à lei, limita-se a prover sua fiel execução, ou seja, apenas lhe dá condições de plena eficácia, sem, porém, impor deveres novos (não contemplados na lei) aos contribuintes

Por força do princípio da legalidade (que o sobrepára e o informa) não pode criar ou aumentar tributos, impor deveres instrumentais tributários (obrigações acessórias), nem prever quaisquer ônus ou encargos que possam repercutir na liberdade ou no patrimônio dos administrados. Falta-lhe titulação jurídica para isso.

Em suma, o regulamento não pode, por virtude própria, dar nascimento a nenhuma relação jurídico-tributária nova, sob pena de irremissível ilegalidade e inconstitucionalidade.

O regulamento tem a função de simplesmente aclarar a lei que o exige. Deve determinar-lhe o verdadeiro sentido, sem, entretanto, introduzir-lhe disposições novas. Por aí se vê que o regulamento não pode criar dever novo ou proibição novas, mas, apenas, tornar plenamente aplicável a lei tributária que os veicula.

O regulamento deve explicitar a lei tributária a que se prende, sem nada lhe subtrair, aumentar ou modificar. Se veicular disposições novas, ou seja, na lei tributária não contidas, será injurídico e, portanto, perfeitamente descumprível.

Um regulamento não pode produzir obrigações tributárias novas, mas, apenas, prover a fiel execução das leis que as produziram.

Se a lei tributária for omissa, suas lacunas não poderão ser supridas pelo regulamento.

Portanto, inclusive em matéria tributária, a Fazenda Pública só pode agir com base numa previsão legal (nunca regulamentar), que lhe imponha o dever de atuar.

7.4 – O caso em estudo

Relembradas estas noções correntes, cabe-nos, agora, aplicá-las ao caso em estudo.

O Presidente da República editou o Decreto Regulamentar nº 01/91, cuja ementa é a seguinte: "Regulamenta o pagamento da compensação financeira instituída pela Lei nº 7.990, de 28 de dezembro de 1989, e dá outras providências."

(28) - 'Curso de Direito Administrativo' Ed. RT, São Paulo, 1991, pág. 198, tradução de Arnaldo Setti (esclarecemos no parêntese)

A pretexto de regulamentar a Lei nº 7.990/89 (com as complementações que lhe fez a Lei nº 8.001/91), este decreto criou novidades jurídicas, em detrimento dos contribuintes.

Desde logo chama-nos a atenção a circunstância de que as Leis nºs 7.990/89 e 8.001/90, ao instituírem a "compensação financeira pela exploração de recursos minerais" (CFEM) limitaram-se a definir suas bases de cálculo (art. 6º, da Lei nº 7.990/89) e alíquotas (art. 2º, da Lei nº 8.001/90). Deixaram de pormenorizar a hipótese de incidência (fato gerador *in abstracto*) do tributo e apenas "sugeriram" seu sujeito passivo (contribuinte). Portanto, não chegaram a criar *in abstracto*, o tributo. De fato, o art. 1º, da Lei nº 7.990/90, apenas estatuiu que "o aproveitamento dos recursos minerais, por quaisquer dos regimes previstos em lei, ensejará compensação financeira aos Estados, Distrito Federal e Municípios, a ser calculada, distribuída e aplicada na forma estabelecida nesta Lei". Não descreveu corretamente a figura típica. Ao invés de aperfeiçoar o tipo tributário, como seria imprescindível, operou, no dizer expressivo de Wagner Balera, uma "degradação do tipo". Não criou, em rigor, nenhum tributo.

Foi o artigo 13, do Decreto nº 01/91, que estabeleceu que os contribuintes são os "detentores de direitos minerários a qualquer título". O mesmo decreto, agora em seu artigo 15 e parágrafo único, explicitou qual é, em toda a latitude, o "fato gerador" (hipótese de incidência) da "compensação financeira". Portanto, este decreto ultrapassou as barreiras legais, devendo, nestes pontos, ser ignorado.

Por outro lado, o Decreto nº 01/91, depois de repetir, nos parágrafos 1º a 4º, do art. 13, os §§ parágrafos 1º a 4º, do art. 2º, da Lei nº 8.001/90 (o que tipifica indiscutível erro de técnica, já que a norma inferior não existe para reproduzir, *ipsis literis*, a norma superior), inovou, inauguralmente, a ordem jurídico-tributária, ao estatuir, em seu artigo 14, o que se considera, para fins de incidência da "compensação financeira pela exploração de recursos minerais": a) "atividade de exploração de recursos minerais" (inc. I e P 1º) b) "faturamento líquido" (inc. II), e, c) "processo de beneficiamento" (inc. III). Também, sem previsão legal, estabeleceu que as despesas de transporte compreendem as pagas ou incorridas pelo titular do direito minerário com a substância mineral" (§ 2º).

O Decreto também alterou os prazos de pagamento do tributo: "até o último dia útil do segundo mês subsequente ao do fato gerador" (art. 26, *in fine*, quando a Lei nº 7.990/89, em seu artigo 8º, estabelece que ele deverá ser efetuado "até o último dia útil do mês subsequente ao do fato gerador").

As lacunas das leis em foco não poderiam ter sido supridas pelo Poder Executivo. Também suas determinações não poderiam ter sido alteradas pelo normativo de inferior hierarquia. Afinal, como vimos, o decreto regulamentar – especialmente em matéria tributária – deve, apenas, estabelecer os pormenores normativos de ordem técnica, aptos a viabilizar os comandos legais.

Portanto, o Decreto nº 01/91 não se conteve nos limites da competência regulamentar, já que inovou inauguralmente a ordem jurídica tributária, atropelando e "completando" as Leis nºs 7.990/89 e 8.001/90 (o que somente uma nova lei federal poderia fazer).

Tal decreto é, pois, a um tempo, ilegal e inconstitucional, ilegal, porque não se limitou a veicular normas complementares, necessárias à execução das leis que se propôs regulamentar; antes, criou realidades tributárias novas, agravando a situação dos contribuintes. E, inconstitucional, porque agrediu frontalmente o princípio da estrita legalidade tributária e os direitos fundamentais dos contribuintes, tão bem travejados em nossa Carta Magna. Não pode, em absoluto, prevalecer.

Outro entendimento implicaria aceitarmos a delegação de função legislativa ao Poder Executivo, o que, como não se discute, é terminantemente vedado por nosso ordenamento constitucional, máxime em matéria tributária.

7.5 – Novas inconstitucionalidades

Se o decreto regulamentar, que é a fonte secundária por excelência do Direito Tributário, está tolhido por tão formidáveis peias, por muito maior razão as portarias, as instruções, os pareceres normativos etc., que, dentro da “pirâmide jurídica” ocupam posição inferior. Eles também não podem interferir na liberdade e na propriedades dos contribuintes.

Nada obstante, o Departamento Nacional de Produção Mineral (DNPM) emitiu o Parecer CONJUR/MIN-FRA nº 728-91, estabelecendo que as despesas de transporte e seguros são as ocorridas após a composição do preço de venda e a entrega do produto mineral ao comprador.

O mesmo Departamento Nacional de Produção Mineral (DNPM) houve por bem expedir a Portaria nº 06/92, determinando a correção monetária da compensação financeira, pela UFIR.

Aliás, estes detalhamentos, que só poderiam ter sido efetuados pela lei (nunca por portaria e parecer normativo), mais e mais acentuam as semelhanças entre a “compensação financeira” e o ICMS incidente sobre minerais. Já cuidamos desta inconstitucionalidade.

7.6 – Síntese conclusiva

Encerrando este tópico, parece-nos bem afirmar que, ainda que, *ad argumentandum tantum*, se venha a negar a natureza tributária da “compensação financeira” em foco, nem assim, ela poderá ser validamente exigida, porquanto foi um decreto (coadjuvado por atos normativos de ainda menor hierarquia) e, não, uma lei, que estabeleceu seus pressupostos básicos.

8 – Últimas considerações

Como vemos, sob qualquer óptica adotada, resplandece a inconstitucionalidade da “compensação financeira pelo resultado da exploração de recursos minerais”. Tal inconstitucionalidade é tão insofismável, que quem analisa esta teratológica figura fica tentado a negar-lhe o caráter tributário, dizendo que se trata de simples ressarcimento que o concessionário de lavra deve fazer, pela exploração de recursos pertencentes ao domínio público *royalty*.

Pensamos haver demonstrado cabalmente que este modo de pensar não procede.

9 – Conclusões

Isto tudo posto e considerado, podemos sumular as seguintes conclusões:

I – No Brasil, os recursos minerais, inclusive os do subsolo, são propriedade da União, que detém o monopólio de sua exploração.

II – A pesquisa e a lavra de recursos minerais somente poderão ser realizadas por brasileiros ou empresas brasileiras de capital nacional, na forma da lei e mediante autorização ou concessão da União.

III – A Carta Suprema quer que os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e os órgãos da administração direta da União se beneficiem dos recursos minerais do subsolo. Tal benefício poderá dar-se por meio de participação no resultado da exploração destes recursos ou de compensação financeira por essa exploração (artigo 20, § 1º, da CF).

IV – Cabe à União operacionalizar a vontade constitucional, o que ela fará ou impondo, a quem explora os recursos minerais, o dever de dar, aos Estados, aos Municípios, ao Distrito Federal e a órgãos da administração direta federal, participação no resultado da exploração ou uma compensação financeira por essa exploração.

V – A forma da participação no resultado da exploração deverá vir prevista no ato de concessão ou autorização, tendo sempre por diretriz a manutenção do equilíbrio entre os encargos de quem vai explorar os recursos minerais e as vantagens econômicas que irá obter. Tudo, no caso, será resolvido, pois, em termos estritamente contratuais.

VI – A compensação financeira pela exploração de recursos econômicos poderá vir prevista no próprio ato de concessão ou autorização (forma contratual) ou ser implementada por meio de tributo específico (forma legal).

VI-A – Na primeira hipótese, o assunto será solucionado contratualmente, desde que se assegure, a quem explora os recursos minerais, o “equilíbrio econômico-financeiro” de suas atividades.

VI-B – Na segunda hipótese, a questão passará ao largo da vontade das partes envolvidas, devendo ser equacionada por meio de lei, obedecido o regime jurídico tributário. Noutros termos, a lei obrigará a pessoa ou a empresa que explora, mediante autorização ou concessão, os recursos minerais, a pagar a “compensação financeira”, sob a forma de tributo. Tal tributo será a “contribuição de intervenção no domínio econômico”, a que alude o artigo 149, da Constituição Federal.

VII – O exame de nosso direito positivo nos revela que a União, para dar cumprimento ao artigo 20, § 1º, da CF, optou pelo caminho tributário. Para tanto, editou as Leis nºs 7.990/89 e 8.001/90, criando a “compensação financeira pela exploração de recursos minerais”, que, a despeito de seu “rótulo”, tem natureza tributária.

VIII – A legislação que criou a “compensação financeira pela exploração de recursos minerais” atropelou, em vários pontos, o regime jurídico tributário, moldando um tributo inconstitucional e, portanto, inexistente.

IX – A análise dos fatos jurídicos que a fazem nascer revela que a “compensação financeira” tem por hipótese de incidência (fato gerador *in abstracto*) um comportamento do contribuinte, independente de qualquer atuação estatal; explorar, mediante concessão ou autorização, recursos minerais e, depois, colocá-los no mercado. Sua base de cálculo (o total das receitas das vendas dos recursos minerais) confirma sua natureza de imposto (tributo não-vinculado).

X – A “compensação financeira pela exploração de recursos minerais” incide sobre o “faturamento líquido das empresas” (artigo 6º, da Lei nº 7.990/89), este entendido como sendo “o total das receitas das vendas, excluídos os tributos incidentes sobre a comercialização do produto mineral, as despesas de transporte e as de seguros” (artigo 2º, da Lei nº 8.001/90). O *quantum debeatur* deste tributo é um percentual deste faturamento líquido (de 1% a 3%, nos termos do § 1º, do artigo 2º, da Lei nº 8.001/90).

XI – Trata-se de um imposto sobre o resultado da comercialização dos recursos minerais (ele nasce no momento da venda da substância mineral). Imposto que, não estando arrolado no artigo 153, da Constituição Federal, só pode buscar seu fundamento de validade no artigo 154, I, do mesmo Diploma Magnó.

XII – Portanto, a “compensação financeira sobre a exploração de recursos minerais” foi criada dentro da chamada “competência residual” da União. É um imposto, que, por sua finalidade (compensar os Estados, os Municípios, o Distrito Federal e o Departamento Nacional de Produção Mineral – DNPM), pode ser havido por contribuição de intervenção no domínio econômico (vide considerações feitas no item 3, *supra*).

XIII – Um imposto, porém, que não passa pelo teste da constitucionalidade, já que cumulativo, criado por meio de lei ordinária (e, não, de lei complementar) e tendo hipó-

tese de incidência e base de cálculo idênticas ao ICMS (imposto de competência estadual).

XIV — Mesmo que se queira salvar da inconstitucionalidade a “compensação financeira pela exploração de recursos minerais” e, contra todas as evidências jurídicas, se reconheça que se trata de uma verdadeira “contribuição de intervenção no domínio econômico”, ainda assim ela é inexigível, por não ter sido corretamente criada, *in abstracto*. Sua “hipótese de incidência insuficiente” (não descreveu, com todos os detalhes, os fatos que, ocorridos, farão nascer a exação) impede a ocorrência do fato imponible (fato gerador *in concreto*).

XV — A pretexto de regulamentar a Lei nº 7.990/89 (com as complementações que lhe fez a Lei nº 8.001/91), o Decreto nº 01/91 criou “novidades jurídicas”, em detrimento dos contribuintes. Portanto, este decreto não se conteve nos limites da competência regulamentar, já que inovou inauguralmente o ordem jurídica tributária.

XVI — Tal decreto é, pois, a um tempo, ilegal e inconstitucional. Ilegal, porque não se limitou a veicular normas complementares, necessárias à execução das leis que se propôs regulamentar; antes, criou realidades tributárias novas, agravando a situação dos contribuintes. E, inconstitucional, porque agrediu frontalmente o princípio da estrita legalidade tributária e os direitos fundamentais dos contribuintes, tão bem travejados em nossa Carta Magna. Não pode, em absoluto, prevalecer.

XVII — Ainda que, *ad argumentandum tantum*, se venha a negar a natureza tributária da “compensação financeira” em foco, nem assim ela poderá ser validamente exigida, porquanto foi um decreto (coadjuvado por atos normativos de ainda menor hierarquia), e não uma lei que estabeleceu seus pressupostos básicos.